

## **BAB II**

### **KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN, DAN HIPOTESIS**

#### **2.1. KAJIAN PUSTAKA**

##### **2.1.1. Ruang Lingkup Audit**

###### **2.1.1.1. Definisi *Auditing***

Alvin A. Arens, Randal J. Elder dan Mark S. Beasley (2015:2)

mendefinisikan *auditing* sebagai berikut:

*“Auditing is the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by a competent, independent person.”*

Definisi tersebut dialihbahasakan oleh Herman Wibowo sebagai berikut:

*“Auditing adalah pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi itu dan kriteria yang telah ditetapkan. Auditing harus dilakukan oleh seorang yang kompeten dan independen.”*

Menurut Sukrisno Agoes (2017:4) jika dilihat dari sudut pandang profesi akuntan publik adalah:

*“Auditing adalah suatu audit yang dilakukan secara kritis dan sistematis oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut.”*

Menurut Messier *et al* (2014:12) *auditing* adalah:

*“Auditing is a systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economic activities and events to determine the degree of correspondence between these assertions and established criteria and communicating the results to interested parties.”*

Definisi tersebut dialihbahasakan oleh Denies Priantinah dan Linda

Kusumaning Wedari sebagai berikut:

*“Auditing adalah proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai asersi-aseri tentang kegiatan dan peristiwa ekonomi untuk menentukan tingkat kesesuaian antara asersi-aseri tersebut dengan kriteria yang ditetapkan dan mengomunikasikan hasil-hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan.”*

Sedangkan menurut Rittenberg *et al* (2010:6) *auditing* adalah:

*“Auditing is often thought of as the examination of the company’s financial statements. However, auditing is also a process that can be applied in many different situations, including, evaluating th efficiency and effectiveness of a process or a department, the financial reports of governmental agency, or compliance with company oprations or governmental regulations.”*

Dialihbahasakan sebagai berikut:

*“Audit sering dianggap sebagai pemeriksaan laporan keuangan perusahaan. Namun, audit juga merupakan proses yang dapat diterapkan dalam banyak situasi yang berbeda, termasuk mengevaluasi efisiensi dan efektivitas suatu proses atau departemen, laporan keuangan lembaga pemerintah, atau kepatuhan terhadap operasi perusahaan atau peraturan pemerintah.”*

Dari definisi-definisi yang telah dikemukakan di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa *auditing* adalah suatu proses pengumpulan, evaluasi dan pemeriksaan terhadap bukti-bukti secara objektif tentang informasi dari laporan keuangan suatu perusahaan untuk dapat memberikan pendapat atas kewajaran laporan keuangan sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan.

### 2.1.1.2. Jenis-jenis Audit

Menurut Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley (2015:12) audit terbagi menjadi 3 jenis yaitu sebagai berikut:

1. Audit Operasional (*Operational audit*)  
Audit operasional mengevaluasi efisiensi dan efektivitas setiap bagian dari prosedur dan metode operasi organisasi. Pada akhir audit operasional, manajemen biasanya mengharapkan rekomendasi untuk memperbaiki operasi. Sebagai contoh, auditor mungkin mengevaluasi efisiensi dan akurasi pemrosesan transaksi penggajian dengan sistem komputer yang baru dipasang. Mengevaluasi secara objektif apakah efisiensi dan efektivitas operasi sudah memenuhi kriteria yang ditetapkan jauh lebih sulit dari pada audit ketaatan dan audit keuangan. Selain itu, penetapan kriteria untuk mengevaluasi informasi dalam audit operasional juga bersifat sangat subjektif.
2. Audit Laporan Keuangan (*Financial Statement Audit*)  
Audit atas laporan keuangan dilaksanakan untuk menentukan apakah seluruh laporan keuangan (informasi yang diverifikasi) telah dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu. Biasanya, kriteria yang berlaku adalah prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (GAAP), walaupun auditor mungkin saja melakukan audit atas laporan keuangan yang disusun dengan menggunakan akuntansi dasar kas atau beberapa dasar lainnya yang cocok untuk organisasi tersebut. Dalam menentukan apakah laporan keuangan telah dinyatakan secara wajar sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku umum, auditor mengumpulkan bukti untuk menetapkan apakah laporan keuangan itu mengandung kesalahan yang vital atau saji lainnya.
3. Audit Ketaatan (*Compliance Audit*)  
Audit ketaatan dilaksanakan untuk menentukan apakah pihak yang diaudit mengikuti prosedur, aturan, atau ketentuan tertentu yang ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi. Hasil dari audit ketaatan biasanya dilaporkan kepada manajemen, bukan kepada pengguna luar, karena manajemen adalah kelompok utama yang berkepentingan dengan tingkat ketaatan terhadap prosedur dan peraturan yang digariskan. Oleh karena itu, Sebagian besar pekerjaan jenis ini sering kali dilakukan oleh auditor yang bekerja pada unit organisasi itu.

### 2.1.1.3. Standar *Auditing*

Menurut Hery (2017:28) standar *auditing* adalah:

“Pedoman untuk membantu auditor dalam memenuhi tanggungjawab profesionalnya sehubungan dengan audit yang akan dilakukan atas laporan keuangan historis kliennya. Standar ini mencakup pertimbangan mengenai kualitas profesional, seperti kompetensi dan independensi, persyaratan, persyaratan pelaporan, dan bahan bukti audit.”

Menurut Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley (2015:36-39)

standar audit adalah:

“Standar audit merupakan pedoman umum untuk membantu auditor memenuhi tanggung jawab profesionalnya dalam audit atas laporan keuangan historis. Standar ini mencakup pertimbangan mengenai kualitas profesional seperti kompetensi dan independensi, persyaratan pelaporan, dan bukti.”

“Secara historis, standar auditing telah diorganisasikan bersama dengan 10 standar auditing yang berlaku umum (GAAS), yang dibagi menjadi tiga kategori:

- a. Standar umum
- b. Standar pekerjaan lapangan
- c. Standar pelaporan

Sebagai bagian dari Clarity Project, ASB menerbitkan Preface to the Codification of Auditing Standards baru yang berisi “Principles Underlying an Audit in Accordance with Generally Accepted Auditing Standards”(yang diacu sebagai prinsip-prinsip). Prinsip-prinsip itu menyediakan kerangka kerja demi membantu auditor memenuhi dua tujuan berikut ketika melaksanakan audit atas laporan keuangan:

1. Mendapatkan assurance yang wajar tentang apakah laporan keuangan secara menyeluruh telah bebas dari salah saji yang material, apakah karena kecurangan atau kesalahan, sehingga memungkinkan auditor menyatakan pendapat mengenai apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka kerja pelaporan keuangan yang berlaku: dan
2. Melaporkan laporan keuangan dan mengkomunikasikan sebagaimana yang disyaratkan oleh GAAS, sesuai dengan temuan auditor.

- a. Standar Umum
  1. Audit harus dilakukan oleh orang yang sudah mengikuti pelatihan dan memiliki kecakapan teknis yang memadai sebagai seorang auditor.
  2. Auditor harus mempertahankan sikap mental yang independen dalam semua hal yang berhubungan dengan audit.
  3. Auditor harus menerapkan kemahiran profesional dalam melaksanakan audit dan Menyusun laporan.
- b. Standar Pekerjaan Umum
  1. Auditor harus merencanakan pekerjaan secara memadai dan mengawasi semua asisten sebagaimana mestinya.
  2. Auditor harus memperoleh pemahaman yang cukup mengenai pengendalian internal untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, waktu, serta luas pengujian yang akan dilaksanakan.
  3. Auditor harus memperoleh cukup bukti audit yang tepat dengan melakukan inspeksi, observasi, tanya jawab, dan konfirmasi agar memiliki dasar yang layak untuk memberikan pendapat menyangkut laporan keuangan yang diaudit.
- c. Standar Pelaporan
  1. Laporan harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (GAAP)
  2. Laporan harus mengidentifikasi keadaan dimana prinsip-prinsip tersebut tidak secara konsisten diikuti selama periode berjalan jika dikaitkan dengan periode sebelumnya.
  3. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan dianggap sudah memadai, kecuali dinyatakan sebaliknya dalam laporan keuangan.
  4. Laporan harus berisi pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan, secara keseluruhan, atau asersi bahwa suatu pendapat tidak bisa diberikan. Jika tidak dapat menyatakan suatu pendapat secara keseluruhan, auditor harus menyatakan alasan-alasan yang mendasarinya. Dalam semua kasus, jika nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, laporan itu harus dengan jelas menunjukkan sifat perkerjaan auditor, jika ada serta tingkat tanggung jawab yang dipikul auditor.

Berdasarkan uraian di atas dapat diinterpretasikan bahwa standar auditing merupakan suatu panduan secara rinci bagi auditor dalam melaksanakan dan memberikan jasa audit atas laporan keuangan kepada masyarakat dan memberikan prinsip dasar bagi auditor dalam menjalankan praktik audit yang seharusnya. Oleh karena itu penting bagi auditor untuk tetap mematuhi standar audit dalam menjalankan tugasnya.

#### 2.1.1.4. Proses Audit Laporan Keuangan

Menurut Sukrisno Agoes (2017:9) proses audit merupakan urutan dari pekerjaan awal penerimaan penugasan sampai dengan penyerahan laporan audit kepada klien yang mencakup beberapa hal sebagai berikut:

1. Perencanaan dan Perancangan Pendekatan Audit (*Plan and Design an Audit Approach*):
  - a. Mengidentifikasi alasan klien untuk diperiksa, dengan mengetahui maksud penggunaan laporan audit dan pihak-pihak pengguna laporan keuangan.
  - b. Melakukan kunjungan ke tempat klien untuk:
    - 1) Mengetahui latar belakang bidang usaha klien
    - 2) Memahami struktur pengendalian internal klien
    - 3) Memahami sistem administrasi pembukuan
    - 4) Mengukur volume bukti transaksi/dokumen untuk menentukan biaya, waktu, dan luas pemeriksaan
  - c. Mengajukan proposal audit kepada klien Untuk klien lama, dilakukan penelaahan kembali apakah ada perubahan-perubahan yang signifikan. Sedangkan, untuk klien baru jika tahun sebelumnya diaudit oleh akuntan lain, maka diberitahukan apakah ada keberatan profesional dari akuntan terdahulu.
  - d. Mendapatkan informasi tentang kewajiban hukum klien
  - e. Menentukan materialitas dan risiko audit yang dapat diterima dan risiko bawaan
  - f. Mengembangkan rencana dan program audit menyeluruh mencakup:
    - 1) Menyiapkan staff yang bergabung dalam tim audit
    - 2) Membuat program audit termasuk tujuan audit dan prosedur audit
    - 3) Menentukan rencana dan jadwal kerja
2. Pengujian Atas Pengendalian dan Pengujian Transaksi (*Test of Controls and Transaction*)
  - a. Pengujian Substantif (*Substantive Test*) adalah prosedur yang dirancang untuk menguji kekeliruan atau ketidakberesan dalam bentuk uang yang mempengaruhi penyajian saldo-saldo laporan keuangan yang wajar.
  - b. Pengujian Pengendalian (*Test of Control*) adalah prosedur yang dirancang untuk memverifikasi apakah sistem pengendalian dilaksanakan sebagaimana yang telah ditetapkan.
3. Pelaksanaan Prosedur Analitis dan Pengujian Terinci Atas Saldo (*Perform Analytical Procedures and Test of Details of Balance*)
  - a. Prosedur analitis mencakup perhitungan rasio oleh auditor untuk dibandingkan dengan rasio periode sebelumnya dan data lain yang berhubungan. Sebagai contoh, membandingkan penjualan,

- penagihan, dan piutang usaha dalam tahun berjalan dengan jumlah tahun lalu.
- b. Pengujian terinci atas saldo berfokus pada saldo akhir buku besar (baik untuk pos neraca maupun laba rugi), tetapi penekanan utama dilakukan pada pengujian terinci atas saldo pada neraca. Sebagai contoh, konfirmasi piutang dan utang, pemeriksaan fisik persediaan, rekonsiliasi bank, dll.
4. Penyelesaian Audit (*Complete the Audit*)
    - a. Menelaah kewajiban bersyarat (*Contingent liabilities*)
    - b. Menelaah peristiwa kemudian (*Subsequent events*)
    - c. Mendapatkan bahan bukti akhir, surat pernyataan klien
    - d. Mengisi daftar periksa audit (*Audit check list*)
    - e. Menyiapkan surat manajemen (*Management letter*)
    - f. Menerbitkan laporan audit
    - g. Mengomunikasikan hasil audit dengan komite audit dan manajemen.

#### 2.1.1.5. Jenis-Jenis Auditor

Menurut Sukrisno Agoes (2017:54) jenis-jenis auditor dibagi menjadi 7 macam, yaitu sebagai berikut:

1. Akuntan Publik (*Public Accounting Firm*)  
Akuntan publik adalah akuntan yang telah memperoleh izin dari menteri keuangan untuk memberikan jasa sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik.
2. Auditor Intern (Internal Auditor)  
Auditor yang bekerja dalam perusahaan yang tugas pokoknya menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh manajemen telah dipatuhi, menentukan efektivitas dan efisiensi prosedur kegiatan organisasi, serta menentukan keandalan informasi yang dihasilkan berbagai organisasi.
3. Operational Audit (Manajemen Auditor)  
Manajemen audit disebut juga operational audit, *functional audit*, *systems audit* yang merupakan pemeriksaan terhadap kegiatan operasi suatu perusahaan, termasuk kebijakan akuntansi dan kebijakan operasional yang telah ditentukan oleh manajemen untuk mengetahui apakah kegiatan operasi tersebut sudah dilakukan secara efektif, efisien dan ekonomis. Manajemen audit bertujuan menghasilkan perbaikan dalam pengelolaan aktivitas objek yang diterima dengan membuat rekomendasi tentang cara-cara pelaksanaan yang lebih baik dan efisien.
4. Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)

Badan pemeriksaan keuangan adalah lembaga tinggi negara dalam system ketatanegaraan Indonesia yang memiliki wewenang memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara. Menurut UUD 1945, BPK merupakan lembaga bebas dan mandiri. Anggota BPK dipilih oleh Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) dengan memperhatikan pertimbangan Dewan Perwakilan Daerah (DPD) dan diresmikan oleh Presiden. Nilai-nilai dasar yang dipegang teguh oleh BPK RI adalah sebagai berikut:

- a. Independensi
  - b. Integritas
  - c. Profesionalisme
5. Badan Pemeriksaan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Badan Pemeriksaan Keuangan dan Pembangunan atau yang disingkat BPKP adalah lembaga pemerintah non-departemen Indonesia yang bertugas melaksanakan tugas pemerintahan dibidang pengawasan keuangan dan pembangunan.
  6. Inspektorat Jenderal (Itjen) di Departemen  
Dalam Kementrian Negara Republik Indonesia, Inspektorat Jenderal (Itjen) adalah unsur pembantu yang ada disetiap departemen/kementrian yang bertugas melaksanakan pengawasan terhadap pelaksanaan tugas di lingkungan departemen kementriannya.
  7. Badan Pengawasan Daerah (Bawasda)  
Badan pengawas daerah adalah sebuah badan/lembaga fungsional yang ada dalam lingkungan pemerintah daerah di Indonesia baik pada tingkat Provinsi maupun Kabupaten/Kota. Pelaksanaan tugasnya didasarkan pada keahlian dan atau keterampilan dibidang pengawasan dan bersifat mandiri. Badan pengawas daerah dibentuk untuk melakukan pengawasan penggunaan anggaran pemerintah daerah Provinsi dan Kabupaten/Kota dalam rangka mendukung peningkatan kinerja instansi pemerintah daerah.

#### **2.1.1.6. Profesi Akuntan Publik**

Menurut Nasrullah & Nofianti (2018:23) Akuntan Publik adalah:

“Akuntan Publik merupakan auditor yang memberikan pelayanan jasa profesionalnya kepada publik dan sudah memiliki izin resmi untuk praktek dengan membuka Kantor Akuntan Publik (KAP). Akuntan Publik sering disebut Auditor Eksternal karena Akuntan Publik sering melakukan pengecekan organisasi/perusahaan yang statusnya bukan sebagai pegawai perusahaan.”



Auditor berperan dalam menentukan laporan keuangan yang disajikan manajemen perusahaan menyatakan kondisi yang sebenarnya atau tidak. Pemeriksaan auditor atas informasi keuangan akan menambah kredibilitas laporan dan mengurangi risiko informasi, yang berpotensi menguntungkan baik bagi pemilik maupun manajemen perusahaan (Devianti Yunita, 2014).

Syarat menjadi akuntan publik menurut UU No 5 Tahun 2011 pasal 6 yaitu:

1. Memiliki sertifikat tanda lulus ujian profesi akuntan publik yang sah;
2. Berpengalaman praktik memberikan jasa
3. Berdomisili di wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia;
4. Memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak
5. Tidak pernah dikenai sanksi administratif berupa pencabutan izin Akuntan Publik;
6. Tidak pernah dipidana yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap karena melakukan tindak pidana kejahatan yang diancam dengan pidana penjara 5 (lima) tahun atau lebih;
7. Menjadi anggota Asosiasi Profesi Akuntan Publik yang ditetapkan oleh Menteri; dan Tidak berada dalam pengampunan.

Tingkat dan Tanggung Jawab Staf dalam Kantor Akuntan Publik (KAP) pada umumnya menurut Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley (2008:37) adalah:

1. Partner (10 tahun ke atas), adalah auditor yang memiliki tanggungjawab mereview keseluruhan pekerjaan audit dan terlibat dalam keputusan-keputusan audit yang signifikan. Seorang partner adalah pemilik KAP dan karenanya mengemban tanggungjawab akhir dalam melaksanakan audit dan melayani klien.
2. Manager (5-10 tahun), membantu penanggungjawab merencanakan dan mengelola audit, mereview pekerjaan penanggungjawab, serta membina hubungan dengan klien.
3. Auditor senior atau penanggungjawab (2-5 tahun), mengoordinasikan dan bertanggungjawab atas pekerjaan lapangan audit, termasuk mengawasi dan mereview pekerjaan staf.
4. Asisten Staf, melakukan sebagian besar pekerjaan audit yang terinci.

### 2.1.1.7. Jasa Profesional Akuntan Publik

Menurut Koerniawan (2021:4) Profesi akuntan publik menghasilkan berbagai layanan jasa profesional bagi masyarakat, yaitu:

1. *Jasa Assurance*  
 Jasa ini merupakan jasa profesional independen yang meningkatkan mutu informasi bagi pengambil keputusan. Informasi yang andal dan relevan diperlukan sebagai dasar dalam pengambilan keputusan. Oleh karena itu, para pengambil keputusan mencari jasa assurance untuk meningkatkan mutu informasi yang akan dijadikan sebagai basis keputusan yang akan mereka lakukan. Profesional yang menyediakan jasa assurance harus memiliki kompetensi dan independensi berkaitan dengan informasi yang diperiksanya.
2. *Jasa Atestasi*  
 Atestasi adalah suatu pernyataan pendapat atau pertimbangan orang yang independen dan kompeten, tentang apakah asersi suatu entitas sesuai dalam semua hal yang material, dengan kriteria yang telah ditetapkan. Asersi adalah pernyataan yang dibuat oleh satu pihak yang secara implisit dimaksudkan untuk digunakan oleh pihak lain (pihak ketiga). Untuk laporan keuangan historis, asersi merupakan pernyataan manajemen bahwa laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum (*generally accepted accounting principles*). Jasa atestasi profesi akuntan publik dapat dibagi menjadi empat jenis, yaitu jasa *auditing*, Jasa pemeriksaan (*examination*), *Jasa review*, Jasa prosedur yang disepakati.
3. *Jasa Non-assurance*  
 Jasa *non-assurance* adalah jasa yang dihasilkan oleh akuntan publik yang di dalamnya ia tidak memberikan suatu pendapat, keyakinan negatif, ringkasan temuan, atau bentuk lain keyakinan. Jenis *jasa non-assurance* yang dihasilkan oleh akuntan publik adalah jasa kompilasi, jasa perpajakan, dan jasa konsultasi.

Berdasarkan uraian diatas dapat disimpulkan bahwa Akuntan Publik merupakan auditor eksternal yang berpraktik pada Kantor Akuntan Publik (KAP) yang memberikan berbagai jenis pelayanan jasa profesionalnya untuk kepentingan masyarakat umum seperti jasa *assurance*, jasa atestasi, dan jasa *non-assurance*.

### **2.1.1.8. Standar Profesional Akuntan Publik**

Dalam melaksanakan tugas praktik profesinya, seorang auditor harus memperhatikan standar profesional akuntan publik sebagai acuannya. Selain itu juga, akuntan publik harus menggunakan etika profesional sebagai acuan perilaku dalam memberikan layanan jasa bagi publik.

Standar Profesional Akuntan Publik atau bisa disingkat sebagai (SPAP) dalam (Devianti Yunita, 2014) yang dikeluarkan oleh Dewan Standar Profesional Akuntan Publik Institut Akuntan Publik Indonesia (DSPAP IAPI) diterbitkan terakhir pada 31 Maret 2011 terdiri dari lima standar, yaitu:

1. Pernyataan Standar Auditing (PSA) yang dilengkapi dengan Interpretasi Pernyataan Standar Auditing (IPSA).
2. Pernyataan Standar Atestasi (PSAT) yang dilengkapi dengan Interpretasi Pernyataan Standar Atestasi (IPSAT).
3. Pernyataan Standar Jasa Akuntansi dan Reviu (PSAR) yang dilengkapi dengan Interpretasi Pernyataan Standar Jasa Akuntansi dan Reviu (IPSAR).
4. Pernyataan Standar Jasa Konsultasi (PSJK) yang dilengkapi dengan Interpretasi Pernyataan Standar Jasa Konsultasi (IPSJK).
5. Pernyataan Standar Pengendalian Mutu (PSPM) yang dilengkapi dengan Interpretasi Pernyataan Standar Pengendalian Mutu (IPSPM).

### **2.1.1.9. Kode Etik Profesi Akuntan Publik**

Menurut (Nasrullah & Nofianti, 2018) etika praktik profesi akuntan di Indonesia disebut sebagai:

“Kode etik yang dikeluarkan oleh organisasi profesi akuntan yaitu Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) yang bertujuan untuk mengatur perilaku anggotanya dalam menjalankan praktik profesionalnya bagi masyarakat.”

Menurut (Indrayati, 2018) kode etik adalah:

“Kode etik akuntan Indonesia merupakan pedoman bagi anggota Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) untuk melaksanakan tugasnya secara bertanggung jawab dan obyektif. Dalam Kode Etik ini mengatur hubungan

antara akuntan dengan sesama akuntan, hubungan antara akuntan dengan profesi lain dan hubungan antara akuntan dan masyarakat umum.”

(Koerniawan, 2021) menjelaskan pasal-pasal yang mengatur etika profesional seorang Akuntan Publik sebagai berikut:

“Pasal-pasal dalam Kode Etik Akuntan dikelompokkan menjadi dua golongan, yaitu (1) pasal-pasal yang mengatur perilaku semua akuntan anggota IAI, dan (2) pasal-pasal yang mengatur perilaku semua akuntan yang berpraktik dalam profesi akuntan publik. Kode Etik Akuntan Indonesia dibagi menjadi 9 bagian, yaitu. (1) Pembukaan, (2) Bab I: Kepribadian, (3) Bab II: Kecakapan profesional, (4) Bab III: Tanggung jawab, (5) Bab IV: Ketentuan khusus, (6) Bab V: Pelaksanaan kode etik, (7) Bab VI: Suplemen dan penyempurnaan, (8) Bab VII: Penutup, dan (9) Bab VIII: Pengesahan. Bab I s.d Bab III berisi pasal-pasal yang mengatur semua akuntan anggota IAI, sedangkan Bab IV Ketentuan Khusus berisi pasal-pasal yang mengatur secara khusus anggota IAI yang berpraktik dalam profesi akuntan publik”.

Menurut Ikatan Akuntan Indonesia (2020) terdapat lima prinsip dasar etika bagi akuntan:

1. Integritas: bersikap lugas dan jujur dalam semua hubungan profesional dan bisnis.
2. Objektivitas: tidak mengompromikan pertimbangan profesional atau bisnis karena adanya bias, benturan kepentingan, atau pengaruh yang tidak semestinya dari pihak lain.
3. Kompetensi dan Kehati-hatian Profesional - untuk:
  - a. Mencapai dan mempertahankan pengetahuan dan keahlian profesional pada level yang disyaratkan untuk memastikan bahwa klien atau organisasi tempatnya bekerja memperoleh jasa profesional yang kompeten, berdasarkan standar profesional dan standar teknis terkini serta ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku; dan
  - b. Bertindak sungguh-sungguh dan sesuai dengan standar profesional dan standar teknis yang berlaku.
4. Kerahasiaan: menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh dari hasil hubungan profesional dan bisnis.
5. Perilaku Profesional: mematuhi peraturan perundang-undangan yang berlaku dan menghindari perilaku apa pun yang diketahui oleh Akuntan mungkin akan mendiskreditkan profesi Akuntan.

Dengan ditetapkannya kode etik bagi para akuntan publik dapat menentukan mana perilaku yang pantas (etis) dilakukan dan mana yang tidak pantas

(tidak etis). Penetapan kode etik yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) sebagai satu-satunya organisasi profesi di Indonesia, merupakan upaya dalam rangka penegakan etika, dalam hal ini khususnya bagi profesi akuntan publik (Hasan, 2009).

## **2.1.2. Skeptisisme Profesional**

### **2.1.2.1. Pengertian Skeptisisme Profesional**

Standar Umum Ketiga PSA No. 04 (SA Seksi 230 dalam SPAP:2011)

menyatakan bahwa :

“Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama menuntut auditor untuk melaksanakan skeptisisme profesional. Skeptisisme profesional adalah sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis bukti audit. Auditor tidak menganggap bahwa manajemen adalah tidak jujur, namun dalam menggunakan skeptisisme profesional, auditor tidak harus puas dengan bukti yang kurang persuasif karena keyakinannya bahwa manajemen adalah jujur. Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama memungkinkan auditor untuk memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan.”

Secara teoritis International Federation of Accountants (2010:22)

mendefinisikan skeptisisme profesional sebagai:

*“Professional skepticism is an attitude that involves the critical assessment, with a questioning mind, of the validity of audit evidence obtained. It includes recognizing that circumstances may exist that cause the financial statements to be materially misstated, and being alert to audit evidence that contradicts or brings into question the reliability of documents and responses to inquiries and other information obtained from management and those charged with governance.”*

Dialihbahasakan sebagai berikut:

“Skeptisisme profesional adalah sikap yang melibatkan penilaian kritis, dengan pikiran bertanya-tanya, tentang validitas bukti audit yang diperoleh. Ini mencakup pengakuan bahwa mungkin ada keadaan yang

menyebabkan laporan keuangan salah saji secara material, dan waspada terhadap bukti audit yang bertentangan atau mempertanyakan keandalan dokumen dan tanggapan atas permintaan keterangan dan informasi lain yang diperoleh dari manajemen dan pihak yang bertanggung jawab dengan pemerintahan.”

Sedangkan menurut Tuanakotta (2013:321) skeptisisme profesional adalah:

“Skeptisisme profesional adalah kewajiban auditor untuk menggunakan dan mempertahankan skeptisisme profesional, sepanjang periode penugasan. Terutama atas kemungkinan terjadinya kecurangan”

Selain itu menurut Noviyanti (2018:4) skeptisisme profesional adalah:

“Skeptisisme profesional adalah sikap praktisi dalam membuat penilaian kritis dengan pikiran yang selalu mempertanyakan tentang validitas bukti audit yang diperoleh, dan waspada terhadap bukti yang bertentangan atau keandalan dokumen atau representasi yang diberikan oleh pihak yang bertanggung jawab.”

Seorang auditor dalam melaksanakan tugas audit di lapangan biasanya mengikuti prosedur audit yang dinyatakan dalam program audit. Tetapi jika auditor hanya terpaku pada program audit saja tanpa disertai sikap skeptisisme profesionalnya maka auditor hanya akan menemukan salah saji yang disebabkan oleh kekeliruan saja dan sulit untuk menemukan salah saji yang disebabkan oleh kecurangan, karena kecurangan biasanya akan disembunyikan oleh pelakunya. Auditor yang memiliki sikap skeptis, tidak mudah percaya pada penjelasan dari klien. Mereka akan berusaha untuk memperoleh alasan atau informasi yang masuk akal terhadap keterangan atau bukti audit yang diberikan oleh klien (Noviyanti, 2018:2).

Bowman & Morley Lemon (2018:1) menyatakan bahwa:

*“It seems apparent that if professional skepticism has been diligently applied throughout the financial reporting process, the odds that purposeful or intended errors in the data are less likely to exist”*

Dialihbahasakan sebagai berikut:

“Tampak jelas jika profesional skeptisisme telah diterapkan dengan rajin sepanjang proses pelaporan keuangan, maka kemungkinan yang bertujuan atau kesalahan yang dimaksudkan dalam data cenderung tidak ada.”

Dari uraian penjelasan di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa skeptisisme profesional merupakan sikap selalu mempertanyakan tentang validitas bukti audit dan memberikan penilaian kritis terhadap bukti audit yang diberikan oleh klien untuk mendeteksi adanya kemungkinan salah saji.

#### **2.1.2.2. Karakteristik Skeptisisme Profesional**

Hussin & Iskandar (2015:226) menyatakan bahwa:

*“Skepticism occurs when there is doubt concerning the reliability of the information received. When an individual has doubt concerning the reliability of the information provided by a client, he or she would seek for more indications. In this respect, an auditor who exhibits high level of professional skepticism would search for more information and make additional checks to formulate a sufficient basis for further audit judgments.”*

Dialihbahasakan sebagai berikut:

“Skeptisisme terjadi ketika ada keraguan tentang keandalan informasi yang diterima. Ketika seseorang memiliki keraguan tentang keandalan informasi yang diberikan oleh klien, dia akan mencari lebih banyak indikasi. Dalam hal ini, seorang auditor yang menunjukkan tingkat skeptisisme profesional yang tinggi akan mencari lebih banyak informasi

dan melakukan pemeriksaan tambahan untuk merumuskan dasar yang memadai bagi pertimbangan audit lebih lanjut.”

Dalam penelitian Hurtt (2010:152-155) menyatakan bahwa terdapat 6 (enam) karakteristik skeptisisme profesional yang terdiri dari:

- a. Pola Pikir Mempertanyakan (*Questioning Mind*)  
Pola pikir mempertanyakan merupakan kemampuan pikiran untuk terus mempertanyakan validitas dalam proses audit. Auditor yang skeptis sering mempertanyakan validitas terhadap bukti audit yang diperoleh. Bukti audit yang memadai harus diperoleh untuk mendukung opini audit. Auditor yang skeptis akan terus berpikir untuk mengevaluasi bukti audit karena dalam pandangannya hasil audit harus akurat.
- b. Penundaan pengambilan keputusan (*Suspension of Judgment*)  
Penangguhan dalam pengambilan keputusan membuat auditor tidak menerima pernyataan tanpa pemeriksaan lebih lanjut, tetapi membutuhkan waktu dan tidak terburu-buru dalam mengambil keputusan. Auditor harus skeptis selama membuat pertimbangan keputusan sampai ada cukup bukti dan mencari tahu penyebab sebenarnya dari masalah yang terjadi.
- c. Mencari Pengetahuan (*Searching for Knowledge*)  
Mencari pengetahuan sebagai sifat skeptis didasarkan pada rasa ingin tahu individu. Terdapat rasa ketidakpastian ketika suatu individu mengalami sesuatu yang baru atau lebih kompleks. Ketidakpastian ini akan memberikan pemikiran kita untuk mengacu pada rasa ingin tahu seseorang. Rasa ingin tahu itu akan mendorong terbentuknya sikap individu yang berusaha mengurangi ketidakpastian.
- d. Memahami Hubungan Interpersonal (*Understanding Interpersonal Relationship*)  
Memahami hubungan interpersonal mendorong auditor untuk bersikap skeptis, karena memahami hubungan interpersonal merupakan salah satu sifat skeptisisme yang dibutuhkan untuk memahami alasan atau motivasi mengapa klien berperilaku sedemikian rupa. Dalam praktiknya kebanyakan orang sulit untuk berperilaku jujur dalam berkomunikasi. Hal ini menunjukkan bahwa auditor tidak hanya mempertanyakan tindakan klien, tetapi perlu juga mempertanyakan motifnya dan memahami dari motivasi klien mengapa mereka bertindak sedemikian rupa.
- e. Penentuan nasib sendiri (*Self-Determination*)



Sifat *self-determination* berarti seorang auditor berani mengambil keputusan dalam mengevaluasi, memproses dan mempertahankan opini audit. Sifat *self-determination* menggambarkan sejauh mana pengaruh motivasi dan kepribadian dalam mengevaluasi setiap informasi dan penjelasan yang diterima. Auditor dikatakan tidak bersikap skeptis ketika menerima penjelasan dari klien dengan mudah tanpa mengevaluasi lebih lanjut atau membuat kesimpulan audit dengan mudah. Sedangkan auditor yang skeptis akan mengidentifikasi kebenaran dan informasi yang diterima dan terus melakukan penyelidikan sampai mereka yakin dan percaya diri untuk menentukan keputusan sendiri.

f. Percaya Diri (*Self-Confidence*)

Sifat percaya diri mampu memahami apa yang bisa dilakukan dan menetapkan tujuan hidup dan arah auditor. Tingkat kepercayaan diri mereka yang rendah tidak dapat digunakan untuk mempertahankan penilaian dan keputusan audit. Setiap pertimbangan dan keputusan audit harus dijaga kerahasiaannya untuk memastikan bahwa setiap opini audit adalah benar dan adil.

Dari uraian di atas dapat disimpulkan bahwa, sifat skeptisisme profesional auditor sangat diperlukan dalam proses audit. Auditor yang skeptis memiliki sikap kehati-hatian dan tidak terburu-buru dalam membuat penilaian dan pengambilan keputusan audit. Terdapat 6 (enam) karakteristik skeptisisme profesional diantaranya yaitu *Questioning Mind, Suspension of Judgment, Searching for Knowledge, Understanding Interpersonal Relationship, Self-Determination, Self-Confidence*.

### 2.1.3. Kompleksitas Tugas

#### 2.1.3.1. Pengertian Kompleksitas Tugas

Menurut Mahdi (2012:8) kompleksitas tugas adalah:

“Kompleksitas tugas merupakan suatu tugas yang kompleks dan rumit, sehingga membuat para pengambil keputusan harus meningkatkan kemampuan daya pikir dan kesabaran dalam menghadapi masalah-masalah di dalam tugas tersebut. Disini pengambil keputusan atau auditor pada khususnya dituntut untuk mengembangkan pola pikir, kreativitas dan

inovasinya agar tugas yang kompleks tersebut dapat terselesaikan dengan lancar.”

Sukrisno Agoes (2012:67) menginterpretasikan kompleksitas tugas adalah:

“Kompleksitas tugas merupakan tugas yang tidak terstruktur, membingungkan dan sulit. Auditor selalu dihadapkan dengan tugas-tugas yang banyak, berbeda-beda, dan saling terkait satu sama lainnya. Kompleksitas tugas dapat didefinisikan sebagai fungsi dari tugas itu sendiri.”

Sedangkan menurut Engko & Gudono (2007:108) kompleksitas tugas adalah:

“Kompleksitas tugas didefinisikan sebagai tugas yang terdiri dari berbagai bagian yang banyak, berbeda-beda dan saling terkait berhubungan satu sama lain. Dalam pelaksanaan audit yang kompleks, bagi auditor junior memerlukan keahlian, kemampuan dan tingkat kesabaran yang tinggi.”

Selain itu Haid et al (2019:15) menyatakan bahwa:

*“Task complexity is a crucial factor that influences audit quality and assessments made throughout the audit process.”*

Dialihbahasakan sebagai berikut:

“Kompleksitas tugas merupakan faktor krusial yang mempengaruhi kualitas audit dan penilaian yang dilakukan selama proses audit.”

Juliyanty Sidik Tjan (2019:258) menyatakan bahwa:

“Kompleksitas tugas akan menyebabkan beban pekerjaan semakin berat dan beban mental bagi individu dalam mengambil keputusan. Ini memungkinkan menyebabkan salah saji, yang pada akhirnya menyebabkan auditor melepaskan stres dengan melakukan perilaku disfungsional audit.”

Ketika adanya kompleksitas tugas yang tinggi muncul sebagai variabilitas tinggi dan ambiguitas dalam tugas audit dan akhirnya indikasi penyebab penurunan

kualitas audit (Agus Wijaya & Yulyona, 2017). Auditor cenderung membuat kesalahan dalam melakukan tugasnya ketika tugas audit tersebut sulit dan rumit. Dalam audit, kesalahan dapat terjadi ketika auditor mengumpulkan, memproses, dan mengevaluasi informasi. Kesalahan tersebut akan menurunkan ketepatan dalam mengambil keputusan audit (Cahyaningrum & Utami, 2015).

### 2.1.3.2. Jenis Kompleksitas Tugas

Menurut Wood (1986:66) terdapat 2 (dua) jenis kompleksitas tugas yang didefinisikan sebagai berikut:

1. *Component Complexity*  
*Relating to the number of information cues to be processed and steps to be executed in performing a task and increasing with the number of cues and steps.*
2. *Coordinative Complexity*  
*Referring to the amount of coordination required to perform the task and increasing when steps in one part of the task depend on steps taken earlier, when several related steps must be performed all at once and when backward or forward reasoning is required.*

Dialihbahasakan sebagai berikut:

1. Kompleksitas Komponen  
Kompleksitas komponen mengacu pada jumlah informasi yang harus diproses dan tahapan pekerjaan yang harus dilakukan untuk menyelesaikan sebuah pekerjaan. Sebuah pekerjaan dianggap semakin rumit jika informasi yang harus diproses dan tahap-tahap yang harus dilakukan semakin banyak.
2. Kompleksitas Koordinatif  
Kompleksitas koordinatif mengacu pada jumlah koordinasi (hubungan antara satu bagian dengan bagian lain) yang dibutuhkan untuk menyelesaikan sebuah pekerjaan. Sebuah pekerjaan dianggap semakin rumit ketika pekerjaan tersebut memiliki keterkaitan dengan pekerjaan-pekerjaan yang lainnya atau pekerjaan yang akan dilaksanakan tersebut terkait dengan pekerjaan sebelum dan sesudahnya.

### 2.1.3.3. Faktor Yang Mempengaruhi Kompleksitas Tugas

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Chung dan Monroe (2001) dalam Cahyaningrum & Utami (2015) mengemukakan bahwa kompleksitas tugas dalam audit dapat dipengaruhi oleh faktor-faktor sebagai berikut:

- a. Jumlah Informasi tidak relevan  
Banyaknya jumlah informasi yang tidak relevan, dalam arti bahwa informasi tidak konsisten dengan kejadian atau peristiwa yang sebenarnya;
- b. Tingkat Ambiguitas yang tinggi  
Dengan adanya tingkat ambiguitas yang tinggi, sehingga beragam hasil yang diharapkan oleh klien dari kegiatan audit.

### 2.1.3.4. Ciri-ciri Kompleksitas Tugas

Iskandar dan Zuraidah (2011:33) mengemukakan bahwa seorang auditor memerlukan sebuah keahlian, kemampuan dan tingkat kesabaran yang tinggi dalam melaksanakan tugas audit yang kompleks. Terdapat tiga ciri yang menandakan bahwa tugas audit kompleks, yaitu sebagai berikut:

- a. Tugas yang tidak teratur  
Struktur tugas berkaitan dengan kejelasan dari sebuah informasi (*information clarity*) yang berasal dari wewenang dan tanggung jawab dari atasan. Sedangkan apabila tugas yang tidak terstruktur tidak adanya wewenang dan tanggung jawab serta informasi yang relevan.
- b. Tugas yang membingungkan  
Salah satu ciri-ciri kompleksitas tugas auditor yaitu tugas yang membingungkan. Tugas-tugas yang membingungkan (*ambigu*) merupakan tugas yang akan membuat seorang merasakan kesulitan untuk mengerjakannya karena terlalu banyak instruksi, begitupun dengan tugas yang tidak terstruktur, meskipun tugas tersebut adalah tugas utama atau tugas lain akan dianggap sama saja dan bisa jadi menyulitkan karena hasilnya tidak akan sesuai dengan harapan. Untuk itu diperlukan sebuah kompetensi yang memadai dan perlu dilakukan pengawasan oleh seniornya.
- c. Tugas yang sulit

Banyaknya informasi atau tidak jelasnya instruksi akan menyulitkan auditor yang melakukan pekerjaan audit tersebut. Pemahaman mengenai kompleksitas tugas pada suatu manajemen audit dinilai bisa membantu solusi terbaik untuk menjadikan tugas yang kompleks tersebut menjadi dapat dengan mudah diselesaikan, karena diduga semakin banyak kompleksitas yang dihadapi oleh auditor maka akan mempengaruhi kinerjanya dalam membuat sebuah keputusan.

#### **2.1.4. Audit Fee**

##### **2.1.4.1. Pengertian Audit Fee**

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) (2016) dalam Peraturan Pengurus No. 2 Tahun 2016 tentang *audit fee* adalah:

“Imbalan yang diterima oleh Akuntan Publik atau auditor eksternal dari entitas kliennya atas pemberian layanan jasa audit.”

Sedangkan menurut Mulyadi (2015:67) *audit fee* adalah:

“*Audit fee* merupakan biaya yang diterima oleh akuntan publik setelah melaksanakan jasa auditnya, besarnya tergantung dari resiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya KAP yang bersangkutan.”

Sedangkan menurut Liu (2017:52) *Audit fee* adalah:

“.....*The audit fee includes the total cost of audit through the overall audit work, the risk compensation and the profit demand. During the actual audit work, the audit fee influences not only audit quality, but also the development of accounting firms and audit industry.*”

Dialihbahasakan sebagai berikut:

“.....Upah bagi auditor yang telah memberikan jasa audit. *Audit fee* termasuk total dari biaya audit melalui keseluruhan pekerjaan audit, kompensasi risiko dan permintaan keuntungan. *Audit fee* tidak hanya mempengaruhi kualitas audit, tetapi juga perkembangan kantor akuntan dan industri audit.”

Audit fee mengacu pada jumlah kompensasi untuk jasa yang dilakukan oleh auditor eksternal. Kompensasi untuk layanan berkaitan dengan jumlah waktu yang digunakan untuk menyelesaikan pekerjaan dan nilai jasa diberikan kepada klien atau perusahaan (Suryanto, 2014:29).

Berdasarkan penelitian (Ridzky & Fitriany, 2022:395) menyatakan bahwa salah satu faktor dapat yang mempengaruhi kualitas auditor eksternal adalah *fee* yang dibayarkan oleh klien kepada auditor. Audit *fee* ditentukan berdasarkan negosiasi dan kesepakatan antara kantor akuntan dan kliennya. Hal ini memungkinkan dalam penentuan bisa menjadi lebih rendah atau lebih tinggi dari biasanya (*abnormal fee*).

Menurut Farhan (2019:41) dalam kode etik Ikatan Akuntan Indonesia berkaitan dengan *fee* disebutkan bahwa:

“Honorarium akuntan tidak boleh bergantung pada hasil pekerjaannya. Artinya, akuntan tidak diperkenankan menetapkan honorinya dari hasil pekerjaannya, karena akan menimbulkan citra yang kurang bagus. Sehingga akan timbul kesan akuntan akan meluluskan permintaan kliennya asal sanggup membayar dengan nominal tertentu.”

Berdasarkan uraian penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa audit *fee* adalah imbalan atau upah yang diterima oleh auditor dari klien atas layanan jasa audit yang telah diberikan berdasarkan negosiasi dan kesepakatan antara kantor akuntan dan kliennya.

#### 2.1.4.2. Faktor Penentu Audit *Fee*

Menurut Sukrisno Agoes (2012:46) faktor penentu besar kecilnya audit *fee* ditentukan oleh indikator audit *fee* sebagai berikut:

1. Risiko Penugasan  
 Besar kecilnya audit *fee* yang diterima oleh auditor dipengaruhi oleh risiko penugasan dari kliennya.  
 Dalam setiap penugasan, auditor harus mempertimbangkan risiko penugasan tersebut, yaitu:
  - a. Tanggung jawabnya terhadap publik
  - b. Tanggung jawabnya kepada klien
  - c. Tanggung jawabnya kepada rekan lain
2. Kompleksitas jasa yang diberikan  
 Audit *fee* yang akan diterima oleh auditor, disesuaikan dengan tinggi rendahnya kompleksitas tugas yang akan dikerjakannya. Semakin tinggi tingkat kompleksitasnya maka akan semakin tinggi audit *fee* yang akan diterima oleh auditor.
3. Tingkat keahlian auditor dalam industri klien  
 Auditor yang memiliki tingkat keahlian yang tinggi akan lebih mudah untuk mendeteksi kecurangan-kecurangan pada laporan keuangan kliennya.
4. Struktur biaya KAP  
 Auditor mendapat *fee*-nya disesuaikan dengan struktur biaya pada masing-masing KAP. Hal ini dikarenakan untuk menjaga auditor agar tidak terjadi perang tarif. Dengan pekerjaan auditor yang dalam pelaksanaannya membutuhkan keahlian khusus maka pekerjaannya dapat dikatakan sejajar dengan profesi khusus lainnya. Oleh karena itu besarnya nilai yang diberikan akan disesuaikan dengan profesi khusus lainnya.

#### 2.1.4.3. Metode Penetapan Besaran *Fee*

Menurut Farhan (2019:42) penetapan *fee* atau honor audit terdapat berbagai metode sebagai berikut:

1. *Per diem* basis: Pembebanan *fee* ditetapkan menurut waktu yang digunakan oleh tim auditor, supervisi, manajer dalam melaksanakan audit. *Fee* per jam ditentukan. Dan jumlah *fee* adalah *rate* dikali total waktu yang dihabiskan oleh tim, supervisor, dan manajer dalam melaksanakan audit.

2. *Flat basis*: Dalam metode ini biaya audit dibebankan sekaligus secara borongan tanpa melihat waktu dan jangka waktu pemeriksaan yang digunakan. Jelasnya berapa dibayar oleh klien semuanya tanpa memperhitungkan jam kerja yang digunakan, jadi menganut sistem borongan.
3. *Maximum fee basis*: Dalam metode ini, kedua sistem di atas dengan cara memakai *rate* per jam dan ditentukan batas maksimum yang dapat dibayar. Hal ini untuk menghindari usaha akuntan untuk melambatkan waktu dengan maksud menambah jam kerja.

#### 2.1.4.4. Metode Penentuan Keseluruhan Imbalan Jasa

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) (2016:10) Dalam menentukan keseluruhan Imbalan Jasa, Anggota yang bertindak sebagai Pemimpin Rekan dan/atau Rekan Akuntan Publik pada Kantor Akuntan Publik dapat menggunakan metode berikut ini sebagai kesepakatan antara KAP dengan entitas kliennya:

- a. Jumlah keseluruhan Imbalan Jasa yang bersifat lumpsum;
 

Dalam menentukan keseluruhan Imbalan Jasa yang bersifat lumpsum, anggota dapat menggunakan perkiraan jam kerja tim perikatan yang dianggarkan untuk mengerjakan pekerjaan audit mulai dari tahap pra-perikatan hingga penyelesaian pelaporan.

Anggota harus mampu memperkirakan jam kerja tim perikatan yang cukup dan memadai untuk memastikan bahwa tim perikatan mampu menjalankan serangkaian prosedur dengan memperhatikan kecukupan prosedur audit dan pemenuhan ketentuan SPAP serta Kode Etik yang berlaku.

Anggota tidak dibenarkan untuk mengurangi kecukupan prosedur audit semata-mata untuk mengurangi jumlah jam kerja tim perikatan yang dibutuhkan dengan tujuan untuk menurunkan tarif keseluruhan imbalan Jasa.

Anggota harus mampu memperhitungkan biaya-biaya lainnya yang diperlukan untuk melaksanakan pekerjaan audit ke dalam tarif keseluruhan Imbalan Jasa seperti biaya transportasi, akomodasi atau *out-of-pocket* lainnya, kecuali diperjanjikan atau disepakati lain dengan klien.
- b. Imbalan Jasa berdasarkan realisasi penggunaan jam kerja personil atau komposit tim perikatan; atau
 

Dalam menentukan keseluruhan Imbalan Jasa dengan metode ini, anggota harus mampu menyusun perkiraan jam kerja masing-masing



personil atau komposit tim perikatan yang diproyeksikan mendekati realisasi penggunaan jam kerja sesungguhnya agar memberikan gambaran atau proyeksi tarif keseluruhan Imbalan Jasa.

Anggota harus menjaga catatan realisasi jam kerja personil yang telah disepakati dengan klien sebagai dasar untuk menentukan tarif keseluruhan Imbalan Jasa.

Anggota harus memastikan kecukupan prosedur audit yang dilaksanakan untuk setiap pekerjaan dan tidak melakukan prosedur yang tidak semestinya sesuai ketentuan dalam SPAP serta Kode Etik yang berlaku, semata-mata untuk meningkatkan penggunaan realisasi jam kerja personil atau tim perikatan.

- c. Imbalan Jasa berdasarkan realisasi penggunaan jam kerja personil atau komposit Tim Perikatan dengan ditentukan jumlah minimal dan/atau maksimal sesuai pagu anggaran dari entitas klien.

Dalam menentukan keseluruhan Imbalan Jasa dengan metode ini, anggota selain harus menyusun perkiraan penggunaan jam kerja personil dengan memperhatikan kecukupan prosedur minimal yang harus dilakukan dalam melaksanakan pekerjaan audit juga harus memperkirakan penambahan jam kerja yang disebabkan penambahan cakupan prosedur yang mungkin dilakukan sesuai SPAP dan Kode Etik yang berlaku.

Anggota harus menjaga catatan realisasi penggunaan jam kerja yang telah disepakati dengan klien sebagai dasar untuk menentukan tarif keseluruhan Imbalan Jasa dengan nilai maksimal sesuai pagu maksimal yang telah ditetapkan.

## 2.1.5. Perilaku Disfungsional Audit

### 2.1.5.1. Pengertian Perilaku Disfungsional Audit

Menurut Donnelly et al (2003:91) perilaku disfungsional audit adalah:

*“In an auditing context, manipulation or deception will manifest itself in the form of Dysfunctional Audit Behaviour. These behaviors are means for the auditor to manipulate the audit process in order to achieve the individual’s performance objective. The reduction in audit quality resulting from these actions may be viewed as a necessary sacrifice in order for the individual to survive in the audit environment.”*

Dialihbahasakan sebagai berikut:

“Dalam konteks audit, manipulasi atau penipuan akan terwujud dalam bentuk Perilaku Audit Disfungsional. Perilaku ini adalah sarana bagi auditor untuk memanipulasi proses audit untuk mencapai tujuan kinerja individu. Penurunan kualitas audit yang diakibatkan oleh tindakan tersebut

dapat dipandang sebagai pengorbanan yang diperlukan individu untuk bertahan hidup di lingkungan audit.”

Selain itu juga Donnelly et al (2003:95) menyatakan:

*“Acceptance of dysfunctional audit behavior is an act of receiving any action not in accordance with auditing standards. Another definition of acceptance of dysfunctional audit behavior is receiving any action that deviates from the audit standard. Acceptance of dysfunctional audit behavior is a serious problem faced by the public accounting profession, because it can have a direct or indirect effect on the audit quality.”*

Dialihbahasakan sebagai berikut:

“Penerimaan perilaku audit disfungsional merupakan menerima tindakan yang tidak sesuai dengan standar auditing. Pengertian lain dari penerimaan perilaku disfungsional audit adalah menerima setiap tindakan yang menyimpang dari standar audit. Penerimaan perilaku disfungsional audit merupakan masalah serius yang dihadapi oleh profesi akuntan publik, karena dapat memiliki efek langsung atau tidak langsung pada kualitas audit.”

Definisi lain menurut Rostaminia et al (2021:101) perilaku disfungsional audit adalah:

*“Acceptance of dysfunctional audit behavior is accepting any activity that is against the audit standards. This behavior is a serious problem for professional auditing that can lead to its failure.”*

Dialihbahasakan sebagai berikut:

“Penerimaan atas perilaku disfungsional audit adalah menerima segala aktivitas yang bertentangan dengan standar audit. Perilaku ini merupakan masalah serius bagi audit profesional yang dapat menyebabkan kegagalannya.”

Dari beberapa pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa disfungsional audit merupakan suatu perilaku auditor untuk memanipulasi proses audit yang bertentangan dengan standar audit. Tindakan tersebut dapat mempengaruhi secara langsung maupun tidak langsung terhadap kualitas audit.

### 2.1.5.2. Bentuk Tindakan Perilaku Disfungsional Audit

Perilaku audit disfungsional adalah setiap tindakan yang dilakukan auditor dalam pelaksanaan program audit yang dapat mereduksi atau menurunkan kualitas audit secara langsung maupun tidak langsung (Silaban, 2009).

#### a. Reduksi Kualitas Audit (RKA)

Menurut Silaban (2009:27) tindakan yang dapat mempengaruhi kualitas audit secara langsung adalah:

“Tindakan-tindakan yang dilakukan oleh auditor dalam pelaksanaan program audit yang dapat mereduksi kualitas audit secara langsung disebut sebagai perilaku reduksi kualitas audit (*audit quality reduction behaviors*).”

Herrbach (2001:790) mendefinisikan perilaku reduksi kualitas audit sebagai berikut:

*“An act of audit quality reduction can be defined as poor execution of an audit procedure that reduces the level of evidence gathered for the audit, so that the collected evidence is unreliable, false or inadequate quantitatively or qualitatively. This evidence no longer allows coverage of the risk linked to the financial statements.”*

Dialihbahasakan sebagai berikut:

“Tindakan penurunan kualitas audit dapat didefinisikan sebagai pelaksanaan yang buruk terhadap prosedur audit yang mengurangi tingkat bukti yang dikumpulkan untuk audit, sehingga bukti yang dikumpulkan tidak dapat diandalkan, palsu atau tidak memadai secara kuantitatif atau kualitatif. Bukti ini tidak lagi memungkinkan cakupan risiko terkait ke laporan keuangan.”

Bentuk tindakan yang dilakukan auditor dalam pelaksanaan program audit yang berpotensi mereduksi kualitas audit menurut Silaban (2009:57) meliputi:

#### 1. *Premature signing-off*

Suatu tindakan penghentian dini pada langkah-langkah audit tanpa adanya penyelesaian prosedur, pengumpulan bahan bukti yang tidak memadai, ketidaktepatan dalam proses audit, dan penghilangan

terhadap langkah-langkah audit namun auditor mendokumentasikan semua prosedur audit telah diselesaikan secara lengkap.

2. Review yang dangkal terhadap dokumen klien  
Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan tidak memberi perhatian yang memadai atas keakuratan dan validitas dokumen klien.
3. Pengujian terhadap sebagian item sampel  
Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan tidak melaksanakan prosedur audit pada seluruh item sampel yang didesain dalam program audit.
4. Tidak menginvestigasi lebih lanjut item yang diragukan  
Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan tidak memperluas scope pengujian ketika terdeteksi suatu transaksi atau pos yang mencurigakan.
5. Penerimaan atas penjelasan klien yang lemah  
Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan menerima penjelasan klien sebagai substitusi atau pengganti suatu bukti audit yang tidak diperoleh selama pelaksanaan audit.
6. Tidak meneliti prinsip akuntansi yang diterapkan klien  
Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan tidak meneliti lebih lanjut kesesuaian perlakuan akuntansi yang diterapkan klien dengan prinsip akuntansi.
7. Pengurangan pekerjaan audit pada level yang lebih rendah dari yang disyaratkan dalam program audit  
Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan mengurangi pekerjaan audit yang dilakukan dari yang seharusnya dilaksanakan sesuai dengan program audit.
8. Penggantian prosedur audit dari yang ditetapkan dalam program audit  
Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan tidak mengikuti prosedur yang ditetapkan dalam program audit.
9. Pengendalian berlebihan terhadap hasil pekerjaan klien  
Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan mengandalkan bukti audit atas hasil pekerjaan yang dilakukan klien.
10. Pendokumentasian bukti audit yang tidak sesuai dengan kebijakan KAP  
Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan tidak mendokumentasikan bukti audit atas pelaksanaan suatu prosedur audit yang disyaratkan sesuai program audit yang ditetapkan oleh KAP.

#### *b. Underreporting of Time*

Perilaku disfungsi audit lainnya yang terjadi dalam praktek audit adalah tindakan auditor dengan cara tidak melaporkan seluruh waktu audit yang

digunakan untuk melaksanakan tugas audit (Silaban, 2009). Tindakan manipulasi atau disfungsi audit tersebut dapat disebut *Underreporting of time* (kurangnya pelaporan waktu audit) yang telah terbukti berdampak secara tidak langsung pada kualitas audit (Donnelly et al., 2003).

Definisi *Underreporting of time* (URT) menurut Silaban (2009:58) adalah:

“Perilaku *Underreporting of time* (URT) adalah tindakan yang dilakukan auditor dengan melaporkan dan membebaskan waktu audit yang lebih singkat dari waktu aktual yang digunakan untuk pelaksanaan tugas audit tertentu.”

Sedangkan dalam praktik audit perilaku *Underreporting Of Time* (URT) menurut Silaban (2009:59) dapat dilakukan melalui tindakan seperti:

1. Melaporkan waktu audit yang lebih singkat dari waktu aktual;
2. Mengerjakan pekerjaan audit dengan menggunakan waktu pribadi (misalnya bekerja pada jam istirahat);
3. Mengalihkan waktu audit yang digunakan untuk pelaksanaan tugas audit tertentu pada tugas lain yang pengerjaannya dilakukan pada waktu yang bersamaan, dan tidak melaporkan waktu lembur yang digunakan dalam mengerjakan prosedur atau tugas audit tertentu.

Perilaku disfungsi audit seperti Reduksi Kualitas Audit (RKA) dan *Underreporting of Time* dapat menyebabkan dampak negatif terhadap profesi auditing dan berdampak dengan penurunan kualitas audit, memiliki dampak negatif terhadap kemampuan Kantor Akuntan Publik (KAP) dalam menghasilkan pendapatan, menyelesaikan pekerjaan berkualitas profesional berdasarkan waktu, dan ketepatan penilaian kinerja karyawan (Monoarfa, 2018:21).

Dari penjelasan di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa, terdapat perilaku disfungsi audit yang dapat mempengaruhi kualitas audit secara

langsung yaitu Reduksi Kualitas Audit (RKA) dan perilaku disfungsional audit yang dapat mempengaruhi kualitas audit secara tidak langsung yaitu *Underreporting of Time*.

## **2.2. Kerangka Pemikiran**

Dasar rujukan yang berupa kajian teori dan temuan-temuan dari hasil penelitian sebelumnya merupakan hal yang penting dan dapat dijadikan sebagai data pendukung dalam penelitian ini. Fokus penelitian yang dijadikan sebagai acuan adalah kajian teori dan penelitian terdahulu yang relevan dengan permasalahan yang dibahas dalam penelitian ini, yaitu Pengaruh Skeptisisme Profesional, Kompleksitas Tugas dan Audit *Fee* terhadap Disfungsional Audit.

### **2.2.1. Pengaruh Skeptisisme Profesional terhadap Perilaku Disfungsional Audit**

Secara teoritis International Federation of Accountants (2010:22) mendefinisikan skeptisisme profesional sebagai:

*“Professional skepticism is an attitude that involves the critical assessment, with a questioning mind, of the validity of audit evidence obtained. It includes recognizing that circumstances may exist that cause the financial statements to be materially misstated, and being alert to audit evidence that contradicts or brings into question the reliability of documents and responses to inquiries and other information obtained from management and those charged with governance.”*

Dialihbahasakan sebagai berikut:

“Skeptisisme profesional adalah sikap yang melibatkan penilaian kritis, dengan pikiran bertanya-tanya, tentang validitas bukti audit yang diperoleh. Ini mencakup pengakuan bahwa mungkin ada keadaan yang menyebabkan laporan keuangan salah saji secara material, dan d waspada terhadap bukti audit yang bertentangan atau mempertanyakan keandalan dokumen dan tanggapan atas permintaan keterangan dan informasi lain

yang diperoleh dari manajemen dan pihak yang bertanggung jawab dengan pemerintahan.”

Sesuai dengan standar audit, auditor harus mempertahankan sikap skeptisisme profesional dalam pelaksanaan audit, dengan menyadari kemungkinan bahwa salah saji material oleh kecurangan dapat terjadi, walaupun berdasarkan pengalaman penugasan masa lalu menunjukkan adanya kejujuran dan integritas dari manajemen klien, serta adanya pihak yang atas tata kelola (Hery, 2022:180).

Menurut Bowman & Morley Lemon (2018:1) menyatakan bahwa:

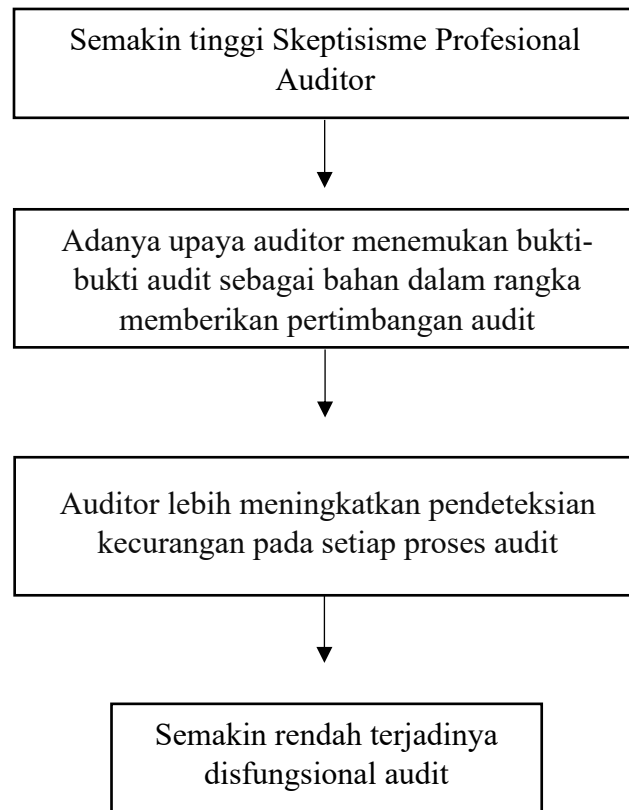
*“It seems apparent that if professional skepticism has been diligently applied throughout the financial reporting process, the odds that purposeful or intended errors in the data are less likely to exist”*

Dialihbahasakan sebagai berikut:

“Tampak jelas jika profesional skeptisisme telah diterapkan dengan rajin sepanjang proses pelaporan keuangan, maka kemungkinan kesalahan yang berencana atau yang disengaja dalam data cenderung tidak ada.”

Berdasarkan penjelasan dari teori diatas dapat diperkuat dengan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh I.A.Rayhita Santhi dan Kadek Indah Kusuma Dewi (2021) dan Niski Aprilia dan I Putu Nuratama (2020) dengan memperoleh hasil penelitian yang menyatakan bahwa skeptisisme profesional berpengaruh negatif terhadap disfungsi audit. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi skeptisisme profesional auditor maka semakin rendah disfungsi audit. Semakin tinggi sikap skeptisisme yang dimiliki oleh seorang auditor, maka akan semakin tinggi pula upaya auditor untuk menemukan bukti-bukti audit sebagai bahan dalam rangka memberikan pertimbangan audit sehingga perilaku disfungsi audit dapat diminimalisir. Auditor yang mempunyai tingkat skeptisisme yang tinggi akan

mampu menemukan kecurangan pada proses audit yang akan mengarahkan auditor untuk lebih meningkatkan pendeteksian kecurangan pada setiap proses audit.



**Gambar 2.1.**

**Skema Pengaruh Skeptisisme Profesional terhadap Perilaku Disfungsional  
Audit**



### **2.2.2. Pengaruh Kompleksitas Tugas terhadap Perilaku Disfungsional Audit**

Menurut pandangan Mahdi (2012:8) kompleksitas tugas adalah:

“Kompleksitas tugas merupakan suatu tugas yang kompleks dan rumit, sehingga membuat para pengambil keputusan harus meningkatkan kemampuan daya pikir dan kesabaran dalam menghadapi masalah-masalah di dalam tugas tersebut. Disini pengambil keputusan atau auditor pada khususnya dituntut untuk mengembangkan pola pikir, kreativitas dan inovasinya agar tugas yang kompleks tersebut dapat terselesaikan dengan lancar.”

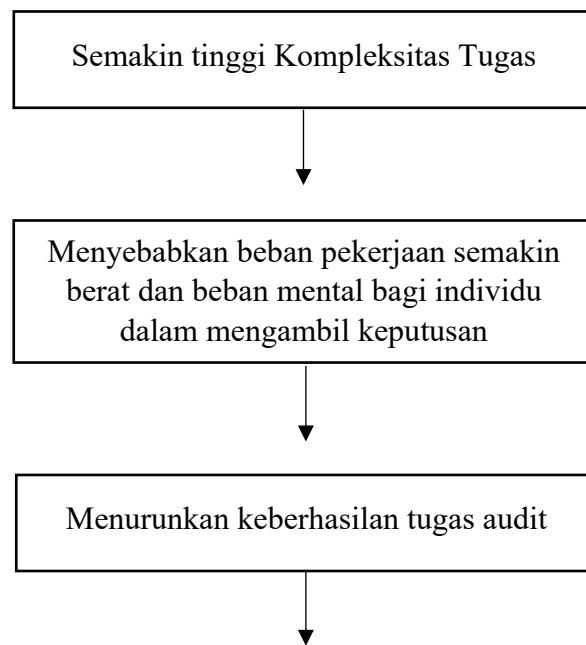
Menurut Tjan et al (2019:258) menyatakan bahwa:

“Kompleksitas tugas akan menyebabkan beban pekerjaan semakin berat dan beban mental bagi individu dalam mengambil keputusan. Ini memungkinkan menyebabkan salah saji, yang pada akhirnya menyebabkan auditor melepaskan stres dengan melakukan perilaku disfungsional audit.”

Auditor dapat berada pada tingkat stress yang tinggi karena bekerja dibawa tekanan, dengan kompleksitas tugas yang tinggi diperkirakan dapat menyebabkan auditor berperilaku disfungsional audit sehingga dapat mereduksi kualitas audit. Setiap pekerjaan audit memiliki kompleksitas tugas yang berbeda, kompleksitas tugas merupakan tingkat kerumitan tugas itu sendiri. Kompleksitas tugas ini mencakup familiaritas auditor dengan operasi bisnis klien. Apabila auditor tidak mengetahui operasi bisnis klien dengan baik, waktu yang dibutuhkan untuk menghasilkan laporan audit menjadi lebih lama (Rohman, 2018).

Penjelasan dari teori di atas sejalan dengan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Ni Made Indri Septiani dan I Made Sukartha (2017) serta Ida Ayu Widya Krisna Dewi, I Dewa Gede Dharma Suputra (2019) dengan memperoleh hasil penelitian yang menyatakan bahwa kompleksitas tugas berpengaruh positif

pada perilaku disfungsional auditor. Auditor yang mengalami kompleksitas tugas yang tinggi dalam melaksanakan tugasnya maka hal tersebut akan meningkatkan perilaku disfungsional audit. Kondisi ini menggambarkan bahwa peningkatan kompleksitas dalam suatu tugas atau sistem, akan menurunkan tingkat keberhasilan tugas itu. Terkait dengan kegiatan pengauditan, tingginya kompleksitas audit ini bisa menyebabkan akuntan berperilaku disfungsional sehingga menyebabkan penurunan terhadap kualitas audit.



**Gambar 2.2**

**Skema Pengaruh Kompleksitas Tugas terhadap Perilaku Disfungsional  
Audit**

### 2.2.3. Pengaruh Audit *Fee* terhadap Perilaku Disfungsional Audit

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) (2016) dalam Peraturan Pengurus No. 2 Tahun 2016 tentang audit *fee* adalah:

“Imbalan yang diterima oleh Akuntan Publik atau auditor eksternal dari entitas kliennya atas pemberian layanan jasa audit.”

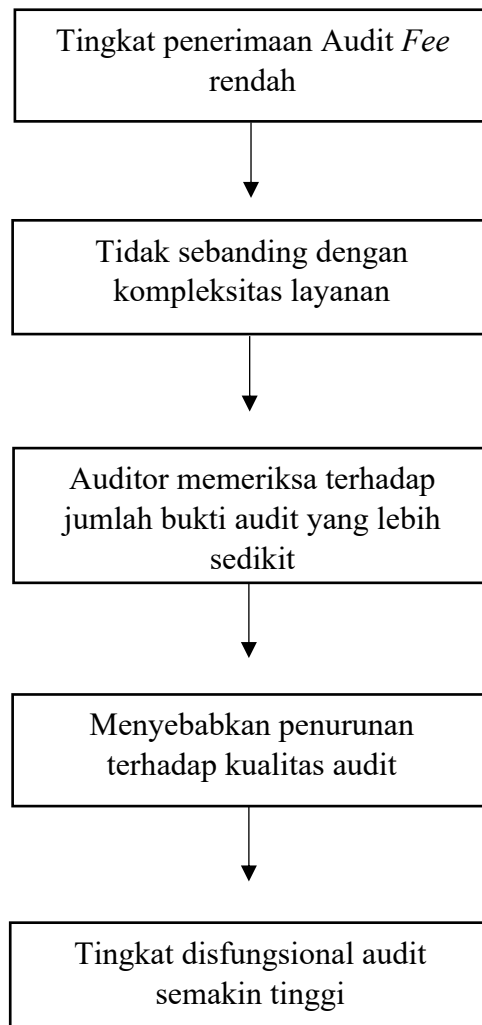
Sukrisno Agoes (2012:18) menyatakan bahwa:

“Besarnya pembebanan biaya tergantung antara lain resiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya perusahaan yang bersangkutan dan pertimbangan profesional lainnya.”

Selain itu menurut Mulyadi (2002:77) menyatakan bahwa:

“Disfungsional audit terjadi apabila pada saat *fee* yang diterima oleh auditor tidak sebanding dengan tugas audit yang diterima. Dalam keadaan seperti ini auditor lebih memilih untuk memeriksa jumlah bukti yang lebih sedikit jika tingkat keyakinan yang diperoleh sama tingginya dengan pemeriksaan terhadap keseluruhan bukti, auditor memilih untuk memeriksa jumlah bukti yang lebih sedikit berdasarkan pertimbangan ekonomi : biaya dan manfaat (*cost and benefit*). Hal ini dilakukan untuk menekan penggunaan biaya yang digunakan selama proses audit. Sehingga dalam kondisi seperti ini, perilaku disfungsional sulit dihindari dan kemungkinan penurunan kualitas audit semakin tinggi.”

Berdasarkan penjelasan dari teori diatas dapat diperkuat oleh penelitian Ayu Ning Tyas (2015) dengan memperoleh hasil penelitian bahwa audit *fee* berpengaruh negatif terhadap disfungsional audit. Ketika jumlah audit *fee* yang diterima oleh auditor tidak sebanding dengan kompleksitas layanan yang diterima sehingga dalam kondisi seperti ini akan mendorong terjadinya disfungsional audit. Auditor memilih untuk memeriksa jumlah bukti audit yang lebih sedikit jika tingkat keyakinan yang diperoleh sama tingginya dengan pemeriksaan terhadap keseluruhan bukti audit.



**Gambar 2.3.**

**Skema Pengaruh Audit *fee* terhadap Perilaku Disfungsional Audit**

#### 2.2.4. Hasil Penelitian Terdahulu

Beberapa hasil penelitian terdahulu yang terkait dengan pengaruh skeptisisme profesional, kompleksitas tugas, dan audit *fee* terhadap perilaku disfungsional audit yaitu sebagai berikut:

**Tabel 2.1.**

#### Penelitian Terdahulu

No	Peneliti	Judul	Persamaan	Perbedaan	Hasil Penelitian
1	I.A.Rayhita Santhi dan Kadek Indah Kusuma Dewi (2021)	Pengaruh Skeptisisme Profesional terhadap Perilaku Disfungsional Auditor (Studi Empiris pada KAP Se Kota Denpasar)	Variabel Independen yang diteliti mengenai Skeptisisme Profesional (X1) dan Variabel Dependen mengenai Disfungsional Audit (Y)	Penentuan Tempat, Waktu dan Unit Penelitian, serta pada Variabel Independen mengenai Kompleksitas Tugas (X2) dan Audit <i>Fee</i> (X3)	Skeptisme Profesional berpengaruh negatif terhadap perilaku disfungsional auditor.
2	Niski Aprilia dan I Putu	Pengaruh <i>Locus Of</i> <i>Control</i> , Sifat	Variabel Independen yang diteliti	Penentuan Tempat, Waktu dan	Skeptisisme Profesional berpengaruh

	Nuratama (2020)	Machiavellian, Skeptisisme Profesional dan <i>Turnover Intention</i> terhadap Perilaku Disfungsional Auditor (Studi Empiris Inspektorat Tabanan)	mengenai Skeptisisme Profesional (X1) dan Variabel Dependen mengenai Disfungsional Audit (Y)	Unit Penelitian, serta pada Variabel Independen mengenai Kompleksitas Tugas (X2) dan <i>Audit Fee</i> (X3)	negatif terhadap perilaku disfungsional auditor.
3	Ida Ayu Widya Krisna Dewi dan I Dewa Gede Dharma Suputra (2019)	Pengaruh Kompleksitas Tugas, Komitmen Organisasi, dan <i>Time Budget Pressure</i> Pada Perilaku Disfungsional Auditor	Variabel Independen yang diteliti mengenai Kompleksitas Tugas (X2) dan Variabel Dependen mengenai Disfungsional Audit (Y)	Penentuan Tempat, Waktu dan Unit Penelitian, serta pada Variabel Independen mengenai Skeptisisme Profesional	Kompleksitas Tugas berpengaruh positif pada perilaku Disfungsional Auditor

				(X1) dan Audit <i>Fee</i> (X3)	
4	Ni Made Indri Septiani dan I Made Sukartha (2017)	Pengaruh Kompleksitas Audit dan Skeptisisme Profesional Auditor pada Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit	Variabel Independen yang diteliti mengenai Skeptisisme Profesional (X1), Kompleksitas Tugas (X2) dan Variabel Dependen mengenai Disfungsional Audit (Y)	Penentuan Tempat, Waktu dan Unit Penelitian, serta pada Variabel Independen mengenai Audit <i>Fee</i> (X3)	Variabel Kompleksitas Audit berpengaruh positif pada penerimaan perilaku Disfungsional Audit serta Variabel Skeptisisme Profesional Auditor perpengaruh negatif pada penerimaan perilaku Disfungsional Audit
5	Kiryanto dan Ayu	Anteseden dan Konsekuensi	Variabel Independen	Penentuan Tempat,	Variabel Audit <i>Fee</i> berpengaruh

	Ning Tyas (2015)	Perilaku Disfungsional Auditor	yang diteliti mengenai Audit <i>Fee</i> (X3) dan Variabel Dependen mengenai Disfungsional Audit (Y)	Waktu dan Unit Penelitian, serta pada Variabel Independen mengenai Skeptisisme Profesional (X1) dan Kompleksitas Tugas (X2)	negatif terhadap perilaku Disfungsional Audit
--	---------------------	--------------------------------------	--	--	--



Tabel 2.2.

**Faktor – Faktor yang diduga dapat mempengaruhi Perilaku Disfungsional  
Audit berdasarkan penelitian sebelumnya**

<b>Peneliti</b>	<b>Tahun</b>	<b>Skeptisme Profesional</b>	<b>Locus Of Control</b>	<b>Sifat Machiavellian</b>	<b>Turnover Intention</b>	<b>Time Budget Pressure</b>	<b>Audit Fee</b>	<b>Kompleksitas Tugas</b>	<b>Komitmen Organisasi</b>	<b>Performance</b>
I.A.Rayhita Santhi dan Kadek Indah Kusuma Dewi	2021	✓	×	×	×	×	×	×	×	×
Niski Aprilia dan I Putu Nuratama	2020	×	✓	✓	✓	×	×	×	×	×
Ida Ayu Widya Krisna Dewi dan I Dewa Gede Dharma Suputra	2019	×	×	×	×	✓	×	✓	✓	×
Ni Made Indri Septiani dan I Made Sukartha	2017	✓	×	×	×	×	×	✓	×	×
Kiryanto dan Ayu Ning Tyas	2015	×	✓	×	✓	✓	✓	×	✓	✓

Berdasarkan penelitian terdahulu, terdapat faktor – faktor yang diduga dapat mempengaruhi Perilaku Disfungsional Audit selain Skeptisisme Profesional, Kompleksitas Tugas dan Audit *Fee* , antara lain :

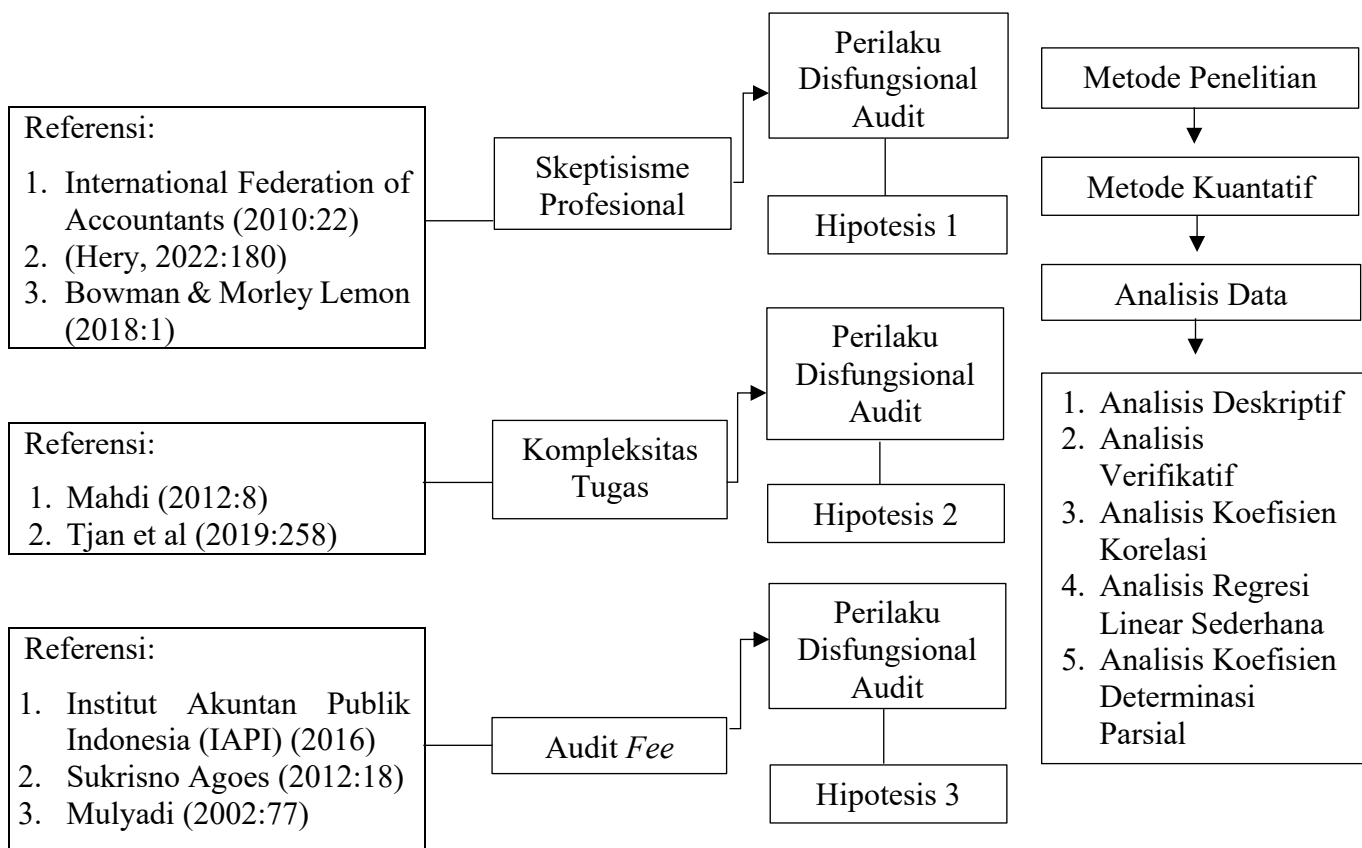
1. Sifat Machiavellian, diteliti oleh I.A.Rayhita Santhi dan Kadek Indah Kusuma Dewi (2021), serta Ni Made Indri Septiani dan I Made Sukartha (2017)
2. *Turnover Intention*, diteliti oleh Niski Aprilia dan I Putu Nuratama (2020), serta Kiryanto dan Ayu Ning Tyas (2015)
3. Skeptisisme Profesional, I.A.Rayhita Santhi dan Kadek Indah Kusuma Dewi (2021), serta Ni Made Indri Septiani dan I Made Sukartha (2017)
4. *Locus Of Control*, diteliti oleh Niski Aprilia dan I Putu Nuratama (2020), serta Kiryanto dan Ayu Ning Tyas (2015)
5. *Time Budget Pressure*, diteliti oleh Ida Ayu Widya Krisna Dewi dan I Dewa Gede Dharma Suputra (2019), serta Kiryanto dan Ayu Ning Tyas (2015)
6. Kompleksitas Tugas, diteliti oleh Ida Ayu Widya Krisna Dewi dan I Dewa Gede Dharma Suputra (2019), serta Ni Made Indri Septiani dan I Made Sukartha (2017)
7. Komitmen Organisasi, diteliti oleh Ida Ayu Widya Krisna Dewi dan I Dewa Gede Dharma Suputra (2019), serta Kiryanto dan Ayu Ning Tyas (2015)
8. Performance, diteliti oleh Kiryanto dan Ayu Ning Tyas (2015)
9. Audit *Fee*, diteliti oleh Kiryanto dan Ayu Ning Tyas (2015)

Berdasarkan faktor-faktor yang telah diteliti sebelumnya, seorang auditor harus memiliki sikap profesionalisme dalam menjalankan tugasnya dan dituntut berpedoman pada standar audit yang berlaku yaitu standar umum, standar kerja lapangan, dan standar pelaporan. Sikap etis dan profesional wajib ada dalam setiap jiwa auditor dalam melaksanakan tugasnya untuk menghindari terjadinya penyimpangan perilaku auditor sehingga kualitas hasil kerja auditor akan selalu terjaga.

#### 2.2.5. Paradigma Kerangka Pemikiran

<b>Landasan Teori</b>			
<b>Skeptisisme Profesional</b>	<b>Kompleksitas Tugas</b>	<b>Audit Fee</b>	<b>Perilaku Disfungsional Audit</b>
1. Standar Umum Ketiga PSA No. 04 (SA Seksi 230 dalam SPAP:2011)	1. Mahdi (2012:8) 2. Sukrisno Agoes (2012:67) 3. Engko & Gudono (2007:108)	1. Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) (2016)	1. Donnelly et al (2003:91-95) 2. Rostaminia et al (2021:101)
2. International Federation of Accountants (2010:22)	4. Haid et al (2019:15) 5. Juliyanty Sidik Tjan (2019:258)	2. Mulyadi (2015:67) 3. Liu (2017:52)	3. Silaban (2009:27) 4. Herrbach (2001:790)
3. Tuanakotta (2013:321)	6. (Agus Wijaya & Yulyona, 2017)	4. (Suryanto, 2014:29)	5. Silaban (2009:57)
4. Noviyanti (2018:4)	7. (Cahyaningrum & Utami, 2015) 8. Wood (1986:66)	5. (Ridzky & Fitriany, 2022:395)	6. (Monoarfa, 2018:21)

5. Bowman & Morley Lemon (2018:1)	9. Chung dan Monroe (2001)	6. Farhan (2019:41)	
6. Hussin & Iskandar (2015:226)	10. Iskandar dan Zuraidah (2011:33)	7. Sukrisno Agoes (2012:46)	
7. Hurtt (2010:152-155)		8. Farhan (2019:42)	



**Gambar 2.**

**Bagan Paradigma Kerangka Pemikiran**

### 2.3. HIPOTESIS

Menurut (Sugiyono, 2017) mendefinisikan hipotesis merupakan jawaban terhadap rumusan masalah dalam penelitian menggunakan teori yang masih berupa jawaban sementara yang selanjutnya akan dibuktikan kebenaran atas penelitian tersebut secara empiris/nyata.

Berdasarkan kajian teori dan kerangka pemikiran yang telah diuraikan diatas, maka hipotesis yang dikembangkan dalam penelitian ini sebagai berikut:

Hipotesis 1 ( $H_1$ ) : **Skeptisisme Profesional berpengaruh terhadap Perilaku Disfungsional Audit**

Hipotesis 2 ( $H_2$ ) : **Kompleksitas Tugas berpengaruh terhadap Perilaku Disfungsional Audit**

Hipotesis 3 ( $H_3$ ) : **Audit *fee* berpengaruh terhadap Perilaku Disfungsional Audit**